

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. YVES Bot

présentées le 9 juillet 2015 (1)

Affaire C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

contre

État belge

[demande de décision préjudicielle formée par la cour d'appel de Mons (Belgique)]

«Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Sixième directive 77/388/CEE – Exonérations – Article 13, A, paragraphe 1, sous g) – Activités d'intérêt général – Prestations de services étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociale effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social – Résidence-services»

1. La présente affaire porte sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (2). Cette disposition prévoit que sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné.

2. Cette affaire donne, notamment, à la Cour l'occasion d'interpréter la notion d'«assistance sociale», au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, afin de déterminer si les prestations de services fournies par une résidence-services peuvent être considérées comme étant étroitement liées à l'assistance sociale au sens de cette disposition.

3. Dans les présentes conclusions, nous expliquerons les raisons pour lesquelles nous pensons que l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'une résidence-services, telle que celle en cause au principal, qui propose à des personnes âgées de 60 ans au moins des logements permettant de vivre en toute indépendance ainsi que des prestations de services payants annexes également accessibles aux non-résidents et qui ne bénéficie d'aucune aide financière étatique, peut être qualifiée d'«organisme reconnu comme ayant un caractère social» et considérée comme fournissant des prestations de services «étroitement liées à l'assistance sociale», au sens de cette disposition. À cette fin, il appartiendra à la juridiction nationale de déterminer si, au vu de l'objet social de cette résidence-services et du contenu des services qu'elle propose, cette qualification excède le pouvoir d'appréciation accordé aux États membres par ladite disposition aux fins d'une telle qualification et si les activités de

ladite résidence-services relèvent de l'assistance sociale. À cet égard, elle devra prendre en compte un ensemble d'éléments qui permettront de déterminer si ces activités visent à aider des personnes dans le besoin. Il appartiendra également à la juridiction nationale de déterminer si les prestations de services que la résidence-services propose sont indispensables à l'exercice de telles activités.

I – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

4. L'article 13, A, de la sixième directive prévoit ce qui suit:

«1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné;

[...]

2. a) Les États membres peuvent subordonner, cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues au paragraphe 1, sous b), g), h), i), l), m) et n) au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes:

- les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies,
- ils doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation,
- ils doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la [TVA],
- les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la [TVA].

b) Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1 sous b), g), h), i), l), m) et n) si:

- elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées,
- elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la [TVA].»

B – *Le droit belge*

5. L'article 44, paragraphe 2, point 2, du code de la taxe sur la valeur ajoutée (3), dans sa version en vigueur jusqu'au 21 juillet 2005, prévoit que sont exemptées de la TVA les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale effectuées par des organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées, qui sont reconnus comme tels par l'autorité compétente et qui, lorsqu'il s'agit d'organismes de droit privé, agissent dans des conditions sociales comparables à celles des organismes de droit public.

6. La loi-programme du 11 juillet 2005 (4), entrée en vigueur le 22 juillet 2005, a modifié cette disposition. Le nouvel article 44, paragraphe 2, point 2, prévoit donc que sont exemptées de la TVA les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente. Cette nouvelle disposition vise précisément les «organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées».

7. L'article 2, point 1, du décret relatif aux maisons de repos, résidences-services et aux centres d'accueil de jour pour personnes âgées et portant création du Conseil wallon du troisième âge, du 5 juin 1997 (5), définit la maison de repos comme un «établissement destiné à l'hébergement de personnes âgées de soixante ans au moins qui y ont leur résidence habituelle et y bénéficient de services collectifs familiaux, ménagers, d'aide à la vie journalière et, s'il y a lieu, de soins infirmiers ou paramédicaux».

8. Quant à la résidence-services, elle est définie à l'article 2, point 2, du décret du 5 juin 1997 comme «un ou plusieurs bâtiments quelle qu'en soit la dénomination, constituant un ensemble fonctionnel et comprenant des logements particuliers destinés aux personnes âgées de soixante ans au moins, leur permettant de mener une vie indépendante et disposant obligatoirement de services auxquels elles peuvent faire librement appel». Cette disposition précise, également, que «les locaux, équipements et services collectifs de la résidence-services peuvent également être accessibles à d'autres personnes âgées de soixante ans au moins».

9. Dans sa décision de renvoi, la cour d'appel de Mons (Belgique) précise qu'une résidence-services pratique des prix définis sous le contrôle du ministère des Affaires économiques.

II – **Les faits du litige au principal et les questions préjudicielles**

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (ci-après la «société Les Jardins de Jouvence») est une société de droit belge qui a été constituée en 2004. Son but est d'exploiter et de gérer des institutions de soins ainsi que d'exercer toutes les activités qui touchent directement ou indirectement les soins de santé et l'aide, notamment, aux malades et aux vieillards handicapés.

11. La société Les Jardins de Jouvence a notifié son début d'activité, le 20 octobre 2004, à l'administration de la TVA en la désignant comme activité de «location de studios destinés à des personnes valides». Le 27 octobre 2006, elle a reçu, de la part des autorités wallonnes compétentes, une autorisation provisoire de fonctionnement du 28 juin 2006 au 27 juin 2007. Le 27 mars 2007, lors d'une assemblée générale des associés, il a été décidé d'étendre l'objet social de cette société à «[l']exploitation de restaurant, de café-brasseries, de tavernes, de snack-bars, de salons de réception et de consommation ou de tout autre établissement similaire» ainsi que «[l']exploitation de salon de coiffure, de soins esthétiques et de manucure».

12. Concrètement, ladite société met à la disposition de ses locataires des logements conçus

pour une ou deux personnes, comprenant une cuisine équipée, une salle de séjour, une chambre et une salle de bains équipée. Par ailleurs, différents services sont proposés, à titre onéreux, aux locataires ainsi qu'à d'autres personnes qui ne sont pas locataires, à savoir un restaurant-bar, un salon de coiffure et d'esthétique, une salle de kinésithérapie, des activités d'ergothérapie, une blanchisserie, un dispensaire où des prises de sang peuvent être effectuées et un cabinet médical.

13. La société Les Jardins de Jouvence a effectué d'importants travaux immobiliers et a réalisé des équipements nécessaires à son objet social afin d'exploiter son activité de résidence-services. Ces travaux, qui ont commencé au début du mois d'août 2004 et se sont terminés au mois de septembre 2006, visaient à annexer un nouveau bâtiment – celui dévolu à la résidence-services de cette société – à la maison de repos existante.

14. Estimant qu'elle était assujettie à la TVA, ladite société a déduit, lors de ses déclarations fiscales des années 2004 à 2006, la TVA acquittée pour la construction de ce nouveau bâtiment.

15. Les 5 octobre et 14 novembre 2006, l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus, section TVA, a contrôlé la comptabilité de la société Les Jardins de Jouvence pour l'application de la législation en matière de TVA pour la période allant du 30 août 2004 au 30 septembre 2006. Elle a dressé un procès-verbal le 25 janvier 2007, dans lequel elle a indiqué qu'elle estimait que cette société est un assujetti exonéré de la TVA et que toutes les opérations réalisées par la résidence-services étaient exemptées de la TVA en vertu de l'article 44, paragraphe 2, point 2, du code de la TVA, dans sa version en vigueur jusqu'au 21 juillet 2005. Cette administration en a conclu que l'assujetti exonéré ne pouvait pas récupérer les taxes sur la construction, sur l'acquisition des immeubles par destination ainsi que sur toutes ses charges. Dès lors, selon elle, ladite société était dans le devoir de reverser à l'État belge une somme s'élevant à 663 437,25 euros et correspondant aux taxes déduites à tort lors des déclarations fiscales.

16. Par ailleurs, ladite administration a considéré que, puisque la société Les Jardins de Jouvence est un assujetti exonéré, une taxe de 12 % pour les travaux de construction de l'immeuble stricto sensu et une taxe de 21 % pour les travaux de jardinage auraient dû être portées en compte sur les factures émises par les entrepreneurs, sans exercice d'un quelconque droit à déduction dans le chef de cette société.

17. C'est ainsi que l'État belge réclame, selon le procès-verbal susmentionné, la somme de 436 132,69 euros au titre de la TVA due, 43 610 euros au titre d'amendes fiscales proportionnelles ainsi que des intérêts légaux au taux de 0,80 % par mois de retard à calculer sur la TVA due à partir du 21 octobre 2006.

18. Par courrier du 25 janvier 2007, le contrôleur de la TVA de Dour (Belgique) a informé la société Les Jardins de Jouvence de sa décision de radier son compte courant avec la TVA, avec effet au 30 septembre 2006.

19. À la suite de ce procès-verbal, une contrainte fut notifiée à cette société le 13 février 2007. Cette dernière y a fait opposition par requête déposée le 20 février 2007 au greffe du tribunal de première instance de Mons. Par jugement rendu le 19 juin 2012, celui-ci a rejeté le recours formé par ladite société, qui a, par conséquent, interjeté appel.

20. La cour d'appel de Mons, éprouvant des doutes quant à l'interprétation qu'il convient de donner de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Une résidence-services, au sens du [décret du 5 juin 1997, qui exploite,] dans un but lucratif,

des logements particuliers conçus pour une ou deux personnes, comprenant une cuisine équipée, une salle de séjour, une chambre et une salle de bains équipée, leur permettant ainsi de mener une vie indépendante, ainsi que différents services facultatifs fournis à titre onéreux, dans un but lucratif, qui ne sont pas limités aux seuls pensionnaires de la résidence-services (exploitation d'un restaurant-bar, d'un salon de coiffure et d'esthétique, d'une salle de kinésithérapie, des activités d'ergothérapie, une blanchisserie, un dispensaire [où des] prises de sang [peuvent être effectuées], un cabinet médical), est-elle un organisme ayant, en substance, un caractère social qui fournit '[des] prestations de services et [des] livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale', au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive [...]?

2) La réponse à cette question est-elle différente si la résidence-services en question obtient, pour la délivrance des services en question, des subsides ou toute autre forme d'avantage ou d'intervention financière de la part des pouvoirs publics?»

III – Notre analyse

21. Par ses questions, qu'il convient, selon nous, de traiter ensemble, la juridiction de renvoi interroge la Cour sur le point de savoir, en substance, si l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'une résidence-services, telle que celle en cause au principal, qui propose à des personnes âgées de 60 ans au moins des logements permettant de vivre en toute indépendance ainsi que des prestations de services payants annexes également accessibles aux non-résidents et qui ne bénéficie d'aucune aide financière étatique, doit être qualifiée d'«organisme reconnu comme ayant un caractère social» et considérée comme fournissant des prestations de services «étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale», au sens de cette disposition.

22. En réalité, ladite disposition prévoit deux conditions cumulatives aux fins du bénéfice de l'exonération de la TVA. Tout d'abord, l'organisme visé doit être reconnu comme ayant un «caractère social». Ensuite, les prestations de services et les livraisons de biens que cet organisme fournit doivent être «étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale» (6). Si la jurisprudence sur la première condition est suffisamment éclairante pour nous aider à apporter une réponse utile à la juridiction de renvoi, il n'en va pas de même pour la seconde condition qui, à notre connaissance, n'a pas fait l'objet d'interprétation à ce jour.

A – *Sur la notion d'«organismes reconnus comme ayant un caractère social»*

23. Comme nous l'avons indiqué au point précédent, la jurisprudence relative à l'interprétation de la notion d'«organismes reconnus comme ayant un caractère social», au sens de la sixième directive, est relativement abondante.

24. Ainsi, la Cour a jugé que, s'agissant de cette notion, il appartient, en principe, au droit national de chaque État membre d'édicter les règles selon lesquelles une reconnaissance peut être accordée aux organismes qui la sollicitent. Les États membres disposent d'un pouvoir d'appréciation à cet égard (7).

25. Cependant, «afin de déterminer les organismes dont le 'caractère social', au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, doit être reconnu aux fins de cette disposition, il appartient aux autorités nationales, conformément au droit de l'Union et sous le contrôle des juridictions nationales, de prendre en considération plusieurs éléments. Parmi ceux-ci peuvent figurer l'existence de dispositions spécifiques, qu'elles soient nationales ou régionales, législatives ou à caractère administratif, fiscales ou de sécurité sociale, le caractère d'intérêt général des activités de l'assujetti concerné, le fait que d'autres assujettis ayant les mêmes

activités bénéficient déjà d'une reconnaissance semblable ainsi que le fait que les coûts des prestations en question sont éventuellement assumés en grande partie par des caisses de maladie ou par d'autres organismes de sécurité sociale» (8).

26. En l'occurrence, nous estimons que les résidences-services font bien l'objet de dispositions spécifiques dans la réglementation régionale belge.

27. En effet, il ressort des pièces du dossier que l'article 2, point 2, du décret du 5 juin 1997 définit spécifiquement ce qu'il faut entendre par «résidence-services». Par ailleurs, selon ce décret, afin de pouvoir être ouvertes et fonctionner, les résidences-services doivent obtenir un agrément de la part des autorités publiques (9). Notamment, ces résidences-services doivent répondre à certaines normes communes aux maisons de repos, telles que celles concernant les modalités d'adaptation du prix d'hébergement ou d'accueil, la comptabilité, les capacités minimales et maximales d'hébergement ou d'accueil, les conditions d'expérience et de qualification ainsi que les exigences minimales d'activité et de présence requises pour exercer la fonction de directeur (10). De même, les résidences-services, afin de recevoir cet agrément, doivent répondre à certaines normes concernant les modalités selon lesquelles une permanence est assurée permettant d'intervenir auprès des résidents en cas de nécessité ainsi qu'à celles concernant les services facultatifs que le gestionnaire doit obligatoirement organiser ou rendre disponibles à la demande des résidents (11).

28. Le caractère d'intérêt général des activités proposées par la société Les Jardins de Jouvence ne fait pas de doute selon nous. Nous rappelons, en effet, que celle-ci a pour objet de louer des logements à des personnes valides âgées de 60 ans au moins ainsi que d'exercer toutes les activités qui touchent directement ou indirectement les soins de santé et l'aide, notamment, aux malades et aux vieillards handicapés.

29. La société Les Jardins de Jouvence considère que le fait que sa résidence-services poursuive un but lucratif et le fait que ni elle ni ses résidents ne bénéficient de subventions ou d'aides financières quelles qu'elles soient de la part des autorités publiques, contrairement aux maisons de repos, démontrent qu'elle ne peut pas être qualifiée d'«organisme reconnu comme ayant un caractère social», au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

30. Nous ne partageons pas cet avis. Tout d'abord, nous rappelons que les États membres disposent d'un pouvoir d'appréciation quant à la reconnaissance d'un tel caractère. Ensuite, il ressort de la jurisprudence que la notion d'«organisme», figurant à cette disposition, est suffisamment large pour inclure des entités privées poursuivant un but lucratif (12). Enfin, si la Cour a donné quelques éléments aux autorités nationales afin qu'elles puissent déterminer si un organisme est reconnu ou non comme ayant un «caractère social», au sens de ladite disposition, celui relatif aux éventuelles aides financières de l'État membre n'est qu'un des éléments qu'elles «peuvent» prendre en compte. Ces éléments ne constituent pas une liste exhaustive à laquelle doit répondre l'organisme en question. C'est donc à partir d'un ensemble d'éléments qui vont constituer un faisceau d'indices que les autorités nationales pourront déterminer si un tel organisme peut être qualifié d'«organisme reconnu comme ayant un caractère social», au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

31. Par conséquent, compte tenu des éléments qui précèdent, nous estimons que la société Les Jardins de Jouvence peut être qualifiée d'«organisme reconnu comme ayant un caractère social», au sens de cette disposition. Il appartiendra à la juridiction nationale de déterminer, au vu de l'objet social de cette société et du contenu des services qu'elle propose, si cette qualification excède le pouvoir d'appréciation accordé aux États membres par ladite disposition aux fins d'une telle qualification.

B – Sur la notion de «prestations de services et [de] livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale»

32. D'emblée, à notre avis, nous pouvons exclure les services fournis par la société Les Jardins de Jouvence des prestations de services étroitement liées à la sécurité sociale. En effet, cette dernière comprend l'ensemble des régimes qui assurent la protection par l'indemnisation de la population contre les différents risques sociaux, tels que la maladie, la maternité, la vieillesse ou encore les accidents du travail. Manifestement, la société Les Jardins de Jouvence n'a pas pour objet la prestation de tels services. De même, cette société n'a pas non plus pour objet la livraison de biens.

33. Notre examen nous amène donc à nous pencher sur les points suivants. Tout d'abord, il conviendra de déterminer ce que recouvre la notion d'«assistance sociale», au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive. Ensuite, nous expliquerons ce qu'il faut entendre, selon nous, par les termes «étroitement liées», au sens de cette disposition. Enfin, il conviendra de déterminer si l'utilisation de la conjonction «et» entre les notions d'«assistance sociale» et de «sécurité sociale» implique que les prestations de services doivent obligatoirement être étroitement liées à ces deux notions. En effet, si notre examen nous amène à conclure que les prestations de services de la société Les Jardins de Jouvence relèvent bien de l'assistance sociale, mais que cette conjonction implique une appartenance simultanée à cette notion ainsi qu'à celle de sécurité sociale, alors les résidences-services, telles que celle en cause au principal, ne pourront pas être considérées comme des assujetties exonérées.

34. Concernant, d'abord, la notion d'assistance sociale, nous constatons que, bien que la jurisprudence sur l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive soit relativement abondante, jamais la Cour n'a donné une définition de cette notion dans le contexte de la sixième directive. Tout au plus, dans l'arrêt Kügler (13), la Cour a indiqué que «les prestations de soins généraux et d'économie ménagère fournies par un service de soins ambulatoires à des personnes en état de dépendance physique ou économique [...] sont, en principe, liées à l'aide sociale, en sorte qu'elles relèvent de la notion de 'prestations étroitement liées à l'assistance et à la sécurité sociale' visée au point g) de ladite disposition» (14).

35. La partie A de l'article 13 de la sixième directive est intitulée «Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général». Elle relève du titre X de celle-ci, lui-même intitulé «Exonérations». Ainsi que la Cour l'a précisé dans son arrêt Kingscrest Associates et Montecello (15), en ce qui concerne les objectifs poursuivis par les exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) et h), de la sixième directive, il ressort de cette disposition que lesdites exonérations, en assurant un traitement plus favorable, en matière de TVA, de certaines prestations de services d'intérêt général accomplies dans le secteur social, visent à réduire le coût de ces services et à rendre ainsi ces derniers plus accessibles aux particuliers susceptibles d'en bénéficier (16).

36. Nous comprenons bien, au vu de cette jurisprudence, que l'exonération de la TVA dans le cadre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive vise à faciliter l'accès aux prestations de services qui sont considérées comme d'utilité sociale, au sens où elles visent à

aider les personnes dans le besoin, ces services relevant, normalement, des prérogatives de la puissance publique. L'assistance sociale sous-tend donc l'aide à la personne, ce qui nous paraît, d'ailleurs, être confirmé par la modification de cette disposition opérée par la directive 2006/112, cette dernière employant dorénavant la notion d'aide sociale (17).

37. S'il est de jurisprudence constante que les termes employés pour désigner les exonérations figurant à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, nous pensons, cependant, que l'interprétation que la Cour est amenée à faire de la notion d'«assistance sociale» ne doit pas être de nature à priver la disposition dans laquelle elle s'insère de tout effet utile (18), et ce d'autant plus que cette disposition vise à favoriser l'accès à des services considérés comme étant d'utilité sociale.

38. Contrairement aux prestations de services relevant de la sécurité sociale, l'assistance sociale est caractérisée par l'appréciation individuelle des besoins (19). À notre avis, c'est justement parce que ces besoins ne sont pas couverts par la sécurité sociale que la prise en charge par un organisme de droit public ou reconnu par l'État membre comme ayant un caractère social devient nécessaire, voire même vitale pour la personne concernée. Il en va, ainsi, de la prise en charge des personnes âgées ou des personnes handicapées qui nécessite la fourniture de logements et de soins adaptés à leur état de vulnérabilité.

39. Les besoins de ces personnes ne sont pas nécessairement que physiques. Ils peuvent, également, consister en une aide financière destinée à pallier un manque de ressources économiques tel qu'il les place dans une grande indigence.

40. A priori, les activités des organismes privés, tels que la société Les Jardins de Jouvence, relèvent de l'assistance sociale, dans la mesure où elles consistent à proposer des logements adaptés aux personnes âgées. Il est vrai que, contrairement à d'autres organismes tels que les maisons de retraite, au sein desquels les pensionnaires sont bien souvent des personnes âgées non autonomes et qui nécessitent une prise en charge médicale pour tous les gestes de la vie quotidienne, les résidences-services comme la société Les Jardins de Jouvence proposent des logements à des personnes âgées autonomes. Il n'en reste pas moins que ces dernières, au vu des changements qui s'opèrent dans leur vie, ne peuvent plus mener celle-ci de la façon dont elles la menaient avant. Elles font donc le choix de demeurer au sein d'une structure qui leur semble adaptée à leurs besoins spécifiques, comme la nécessaire présence d'un ascenseur, un appartement plus petit et aménagé de sorte que les chutes soient plus facilement évitables, ou encore une domotique adaptée. La résidence-services est une structure au sein de laquelle ces personnes seront certaines de trouver une aide en cas de besoin et qui leur offre toutes les garanties de tranquillité quant à leur bien-être. Elles savent, également, que, dans une telle structure, il sera obligatoirement proposé des services leur permettant de ne pas se préoccuper de la logistique quotidienne (le ménage, les repas) ou d'éventuels déplacements en voiture, dans la mesure où certains services seront proposés sur place, tels le salon de coiffure ou la manucure.

41. Lors de l'audience, AXA Belgium SA, partie intervenante dans l'affaire au principal, a indiqué que, selon elle, les activités relatives à l'assistance sociale doivent forcément être à la charge d'une collectivité publique, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. Nous ne partageons pas ce point de vue. Notamment, il serait paradoxal, selon nous, de considérer qu'un organisme qui n'est pas de droit public, qui opère dans un but lucratif et qui ne reçoit aucune aide financière, puisse être reconnu comme ayant un caractère social, au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, et d'estimer que son activité ne peut pas être reconnue comme relevant de l'assistance sociale parce qu'il ne perçoit justement aucune aide financière publique.

42. En tout état de cause, nous pensons que c'est à la juridiction nationale qu'il appartiendra de déterminer si un organisme reconnu comme ayant un caractère social exerce des activités

relatives à l'assistance sociale, au sens de cette disposition. À cet égard, elle devra prendre en compte un ensemble d'éléments qui permettront de déterminer si ces activités visent à aider des personnes dans le besoin.

43. S'agissant, ensuite, de la notion de prestations de services «étroitement liées» à l'assistance sociale, visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, il ressort de la jurisprudence de la Cour que cette notion sous-entend que ces prestations sont liées à l'activité d'assistance sociale lorsqu'elles sont effectivement fournies en tant que prestations accessoires à cette activité (20).

44. À cet égard, nous relevons que l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), premier tiret, de la sixième directive prévoit que les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de celle-ci si elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées. De plus, la Cour a indiqué qu'une prestation peut être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue non une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (21).

45. À notre avis, et compte tenu des points examinés précédemment, il ne fait pas de doute que les prestations de services proposées par la société Les Jardins de Jouvence sont étroitement liées à l'assistance sociale, au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

46. En effet, ainsi que nous l'avons vu, les résidences-services visent à permettre à des personnes âgées de vivre dans un environnement adapté à leur état. Les services obligatoires et facultatifs que propose la société Les Jardins de Jouvence leur permettent de jouir, dans les meilleures conditions qui soient, du service principal, à savoir la mise à disposition de logements adaptés dans un cadre bienveillant. L'activité de cette société forme un tout, qui nous paraît indissociable. Qu'en serait-il si celle-ci proposait uniquement la mise à disposition de logements à ses résidents? Ces derniers feraient-ils le choix de vivre dans la résidence? La réponse nous paraît être négative. La raison d'être des résidences-services, comme leur nom l'indique, du reste, est de proposer aux personnes âgées un logement avec des services à la carte, leur permettant de vivre en autonomie et en toute tranquillité d'esprit.

47. En revanche, il n'en va pas de même des prestations de services aux personnes non résidentes. Il est clair que, dans un tel cas de figure, ces prestations sont non plus accessoires, mais parfaitement détachées de la prestation principale. Dès lors, elles ne répondent plus, selon nous, à la condition prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, à savoir celle d'être étroitement liées à l'assistance sociale.

48. Concernant, enfin, l'utilisation de la conjonction «et» à cette disposition, nous ne pensons pas qu'il convient de considérer qu'elle recouvre un effet cumulatif. Nous notons, à cet égard, que la Cour, dans ses arrêts *Commission/France* (22) et *Dornier* (23), dans le cadre de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, a, semble-t-il, exclu l'effet cumulatif de cette conjonction. En effet, dans le premier arrêt, elle a indiqué que cette disposition «ne comporte aucune définition de la notion d'opérations 'étroitement liées' à l'hospitalisation ou aux soins médicaux» (24).

49. Par ailleurs, donner à l'utilisation de ladite conjonction un effet cumulatif irait, selon nous, à l'encontre de l'objectif poursuivi par l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, à savoir faire en sorte que l'exonération de certaines prestations de services d'intérêt général accomplies dans le secteur social puisse réduire le coût de ces services et rendre ainsi ces derniers plus accessibles aux particuliers susceptibles d'en bénéficier.

50. À ce titre, il est important de noter que tous les services liés à l'assistance sociale ne relèvent pas forcément aussi de la sécurité sociale. Tel serait d'ailleurs le cas, selon la société Les Jardins de Jouvence, des services pour lesquels les résidents ne bénéficient d'aucune aide de l'Institut national d'assurance maladie invalidité, l'organisme qui finance la sécurité sociale.

51. Au vu de ce qui précède, nous estimons qu'une résidence-services, telle que celle en cause au principal, peut être considérée comme fournissant des prestations de services «étroitement liées à l'assistance sociale», au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive. Il appartiendra à la juridiction nationale de déterminer si les activités de cette résidence-services relèvent de l'assistance sociale. À cet égard, elle devra prendre en compte un ensemble d'éléments qui permettront de déterminer si ces activités visent à aider des personnes dans le besoin. Il appartiendra également à la juridiction nationale de déterminer si les prestations de services que ladite résidence-services propose sont indispensables à l'exercice de telles activités.

IV – Conclusion

52. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre à la cour d'appel de Mons de la manière suivante:

L'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'une résidence-services, telle que celle en cause au principal, qui propose à des personnes âgées de 60 ans au moins des logements permettant de vivre en toute indépendance ainsi que des prestations de services payants annexes également accessibles aux non-résidents et qui ne bénéficie d'aucune aide financière étatique, peut être qualifiée d'«organisme reconnu comme ayant un caractère social» et considérée comme fournissant des prestations de services «étroitement liées à l'assistance sociale», au sens de cette disposition.

À cette fin, il appartiendra à la juridiction nationale de déterminer:

- si, au vu de l'objet social de cette résidence-services et du contenu des services qu'elle propose, cette qualification excède le pouvoir d'appréciation accordé aux États membres par ladite disposition aux fins d'une telle qualification;
- si les activités de ladite résidence-services relèvent de l'assistance sociale. À cet égard, elle devra prendre en compte un ensemble d'éléments qui permettront de déterminer si ces activités visent à aider des personnes dans le besoin, et
- si les prestations de services qu'elle propose sont indispensables à l'exercice de telles activités.

1 – Langue originale: le français.

2 – JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive».

- 3 – *Moniteur belge* du 3 juillet 1969, p. 7046.
- 4 – *Moniteur belge* du 12 juillet 2005, p. 32180.
- 5 – *Moniteur belge* du 26 juin 1997, p. 17043, ci-après le «décret du 5 juin 1997».
- 6 – Arrêt *Kingscrest Associates et Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, point 34).
- 7 – Arrêt *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, point 26 et jurisprudence citée).
- 8 – Ibidem (point 31 et jurisprudence citée). Pour une interprétation de la Cour plus récente et sous l'empire de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1 et rectificatif JO 2007, L 335, p. 60), voir arrêt «go fair» *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, points 21, 26 et 29).
- 9 – Voir article 5, paragraphe 1, premier alinéa, dudit décret.
- 10 – Voir article 5, paragraphe 5, second alinéa, du décret du 5 juin 1997, qui renvoie aux matières visées aux points 1 à 8 de son paragraphe 2.
- 11 – Voir article 5, paragraphe 5, second alinéa, points 3 et 4, de ce décret.
- 12 – Arrêt «go fair» *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, point 27 et jurisprudence citée).
- 13 – C-141/00, EU:C:2002:473.
- 14 – Point 44.
- 15 – C-498/03, EU:C:2005:322.
- 16 – Point 30.
- 17 – Voir article 132, paragraphe 1, sous g), de cette directive.
- 18 – Arrêt *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, point 22 et jurisprudence citée).
- 19 – Voir arrêts *Frilli* (1/72, EU:C:1972:56, point 14); *Biason* (24/74, EU:C:1974:99, point 10), et *Hosse* (C-286/03, EU:C:2006:125, point 37).
- 20 – Voir arrêt *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, points 38 et 39 ainsi que jurisprudence citée).
- 21 – Ibidem (point 40).
- 22 – C-76/99, EU:C:2001:12.
- 23 – C-45/01, EU:C:2003:595.
- 24 – Arrêt *Commission/France* (C-76/99, EU:C:2001:12, point 22). Italique ajouté par nos soins.